

As contribuições especiais no Direito Constitucional brasileiro

Autor: Noel Tavares

(Bacharel em Direito pela UFSC. Especialista em Direito Administrativo Aplicado pelo CESUSC. Professor do Curso de Direito da Universidade para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí – UNIDAVI. Assessor Parlamentar da Assembléia Legislativa do Estado de Santa Catarina. Advogado militante em Direito Público.)

| Artigo publicado em 17.12.2004 |

Sumário: Introdução; 1. Linhas gerais sobre o surgimento das contribuições especiais (parafiscais); 2. A natureza e o regime jurídico das contribuições especiais; 3. Contribuições especiais: as várias classificações propostas pela doutrina; 4. A classificação das contribuições especiais; 5. O destino da arrecadação é essencial à contribuição especial; 6. Técnicas de validação das contribuições especiais; 6.1 Validação condicional; 6.2. Validação finalística; 7. A competência para instituição de contribuições especiais; 8. A solidariedade é o vetor axiológico das contribuições especiais; 9. Princípios constitucionais que regem a Previdência Social; 10. Contribuições no interesse de categorias profissionais ou econômicas e a pertinência ao grupo; 11. Identificação do grupo profissional ou econômico; 12. A participação do sujeito passivo no grupo profissional ou econômico; 13. A alteração da finalidade da contribuição especial implica a criação de nova exação fiscal; Considerações finais; Referência consultada.

Introdução

O objeto de análise neste estudo consiste no exame das contribuições especiais, sempre partindo da atual Constituição da República. Dela procura-se retirar as diretrizes, as vigas mestras, que norteiam e estruturam essa exação fiscal no direito tributário pátrio. Serão analisadas as suas espécies, a classificação doutrinária, a importância do destino da arrecadação das contribuições especiais, o seu regime e natureza jurídica, entre outras. Todas essas questões merecem análise no presente estudo, uma vez que se pretende uma análise sistemática da exação.

1. Linhas gerais sobre o surgimento das contribuições especiais (parafiscais)

A crise do Estado liberal ocasionou o surgimento do Estado intervencionista(1), o qual atua diretamente na economia, seja como

produtor direto de bens, seja como organizador da economia. Esse novo modelo de Estado assumiu uma série de compromissos sociais e econômicos, todos plasmados na Lei Fundamental. O Estado vinculou-se ao cumprimento desses deveres, para promovê-los e realizá-los em todas as suas dimensões.

Assim, para racionalizar e operacionalizar o cumprimento destes novos compromissos foram criadas entidades específicas, fora da estrutura básica do Estado, que ficariam responsáveis pelo exercício dessas atividades. A manutenção dessas entidades, bem como a realização das finalidades legalmente assumidas, exigiam a instituição e a cobrança de contribuições especiais (parafiscais) (2). Essas contribuições eram arrecadadas por entidades autárquicas, caracterizadas pela descentralização e ausência de subordinação ao orçamento público.(3)

A doutrina denominava essas contribuições de parafiscalidade.(4) O jurista Merigot formulou o conceito jurídico da parafiscalidade: "... Uma técnica que, em regime de intervencionismo econômico-social, visa criar e utilizar receitas de aplicação específica extraordinária, percebidas sob autoridade, à conta de órgão de economia dirigida, de organização profissional ou de previdência social, seja pelos órgãos beneficiários ou seja pelas repartições fiscais do Estado".(5)

As contribuições especiais (parafiscais) apresentavam as seguintes características: a) não contabilização no Orçamento; b) aplicação especial e restrita; c) poder de dispor delegados a autarquias descentralizadas.(6)

Misabel Abreu Machado Derzi registra que parafiscalidade "significa que o produto correspondente à arrecadação não será receita integrante do orçamento fiscal do Estado, mas será orçado, centralizado e administrado de forma parafiscal".(7) A parafiscalidade corresponde ao fenômeno segundo o qual a lei da pessoa política competente atribui a titularidade do tributo a pessoas diversas do Estado, que as arrecadam em benefício das suas próprias finalidades. Nesse sentido, é a manifestação de Roque Antonio Carraza, para o qual a parafiscalidade "é atribuição, pelo titular da competência tributária, mediante lei, da capacidade tributária ativa, a pessoas públicas ou privadas (que persigam finalidades públicas ou interesse público), diversas do ente imposto que, por vontade desta mesma lei, passam a dispor do produto arrecadado, para a consecução de seus objetos".(8)

O Estado atribui capacidade tributária ativa a essas entidades, para arrecadar determinada exação fiscal, a fim de viabilizar, através dessa receita originária, a concretização de finalidades públicas.(9)

Inicialmente, estas contribuições especiais ficavam fora do controle a que estavam submetidos os demais tributos, pois se tratavam de exigências previstas em normas infralegais (sem obediência a um regime estrito), não integravam o orçamento público e não eram incluídas no controle do Tribunal de Contas da União. Nesse sentido, registra o jurista Marco Aurélio Greco: "... trata-se de um novo papel assumido pelo Estado e de um novo critério de definição da razão determinante da cobrança de valores pecuniários. Diante desta novidade, a tendência inicial foi no sentido de discipliná-la da maneira mais flexível possível e sem as peias a que outras figuras estavam submetidas". (10)

Atualmente, sujeitam-se ao controle por parte do Tribunal de Contas da União (art. 70, § único, CR/88(11)). A necessidade de controle das contribuições parafiscais é idêntica aos demais tributos. O controle é feito quanto à instituição das contribuições (pressupostos materiais e formais qualificados constitucionalmente), bem como na destinação destas receitas tributárias.

2. A natureza e o regime jurídico das contribuições especiais

O art. 149 da Constituição da República dispõe sobre o regime jurídico das contribuições especiais quando: a) atribui à União competência exclusiva para instituí-las; b) fixa as espécies de contribuições especiais (contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas) e c) determina que as contribuições são submetidas a certas regras (art. 146, III, e art. 150, I e III, sem prejuízo do disposto no art. 195, § 6º, todos da CR/88).

O instrumento legislativo apto para definir todos os aspectos materiais e formais da contribuição especial é a Lei Complementar(12), que deve estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária – fato impositivo, base impositiva, contribuinte, obrigação principal e acessória, lançamento, crédito, prescrição e decadência. A instituição ou majoração de contribuição especial se sujeita ao princípio da legalidade e irretroatividade. A sujeição ao princípio da anterioridade é mitigada, porquanto apenas é exigido que a lei que instituiu ou aumentou a contribuição especial tenha sido publicada 90 (noventa) dias antes do início da exigência.

Para Ylves J. de Miranda Guimarães, a natureza jurídica da contribuição decorre da presença de determinados elementos que integram a norma jurídica instituidora:

"... Assim, norma que tendo por hipótese de incidência uma atuação estatal não representativa de acordo de vontades como a intervenção no domínio econômico, o interesse da previdência social ou de

categoria profissional – instaurando uma relação jurídica entre uma pessoa pública ou privada de fins públicos, dando a esta o direito de exigir do contribuinte uma prestação em dinheiro – com a característica daquela atuação só dizer respeito indireta e mediatamente ao mesmo contribuinte, terá natureza jurídica de contribuição”.(13)

Como se vê, a natureza jurídica da contribuição especial é tributária. Logo, esta figura submete-se ao regime jurídico tributário, instituído pela Constituição da República. Definida a natureza jurídica da contribuição, mostra-se fundamental estabelecer o regime jurídico a que se submete, justamente para o exercício de seu efetivo controle. O Supremo Tribunal Federal enfrentou essa dupla questão, decidindo que, a partir da Constituição da República de 1988, as contribuições especiais apresentam natureza tributária e submetem-se ao regime jurídico-constitucional tributário. Essa posição encontra respaldo na doutrina majoritária.(14)

Já Marco Aurélio Greco apresenta posição divergente da maioria da doutrina, sustentando que o art. 149 da Constituição da República apontaria para uma natureza não tributária das contribuições. Ele apresenta os seguintes argumentos:

“De fato, se o art. 149 determina seja aplicada a disciplina típica do Direito Tributário, se manda aplicar as normas gerais de Direito Tributário, se impõe limitações da legalidade, anterioridade e irretroatividade para as contribuições, é porque elas não estão dentro do âmbito tributário. Não pertencem a este gênero. Se estivessem, não precisaria mandar observar tais ou quais regras e critérios; se a intenção fosse dar-lhes a natureza tributária, bastaria incluir um item IV ao art. 145 e toda a sistemática e regime tributário seriam automaticamente de observância obrigatória. Ou então, bastaria determinar a aplicação integral do regime tributário e prever as exceções que julgasse pertinentes, como faz com os impostos”.(15)

A Constituição da República, matriz de todo o sistema normativo tributário republicano, não determinou puramente a aplicação de todo o regime tributário às contribuições especiais. Ela preferiu especificar algumas regras (art. 146, III, e 150, I e III). Esse é o argumento central utilizado por Marco Aurélio Greco para defender que as contribuições e tributos apresentam regimes parcialmente diferentes, em função de critérios constitucionais distintos. Enquanto os tributos estariam sujeitos a todos – salvo exceções – os dispositivos constitucionais inseridos no sistema constitucional tributário, as contribuições não estariam obrigadas a atender aos dispositivos não mencionados expressamente pelo art. 149. (16)

Seguramente, são argumentos jurídicos que inovam o debate considerado pacífico, oportunizando a revisão da temática. Entretanto, toda a obrigação pecuniária ex lege, instituída em benefício de pessoa pública ou com finalidade de utilidade pública, possui natureza tributária, razão pela qual se submete ao chamado regime jurídico constitucional-tributário, com todas as suas consequências: legalidade, anterioridade e irretroatividade.

3. Contribuições especiais: as várias classificações propostas pela doutrina

Aliomar Baleeiro defende que as contribuições especiais (parafiscais) são impostos com aplicação especial ou taxa. Como imposto de aplicação especial, cita o exemplo das contribuições de terceiros, entre as quais figura o SESC e o SENAC. Sustenta também que, em determinadas contribuições, há associação de impostos e taxas, pois alguns contribuintes recebem, sem contraprestação, serviços e vantagens específicas, individualizáveis, mensuráveis e divisíveis. Cita como exemplo o antigo INPS. Para Baleeiro, como eram tributos, não escapavam ao princípio da legalidade.(17)

Já Augusto Alfredo Becker postula que as contribuições especiais (parafiscais) pertencem a uma destas duas categorias: imposto ou taxa.(18) Assim, as contribuições especiais (parafiscais) são incluídas no gênero tributo. Ele assegura que as contribuições parafiscais não constituem uma natureza “jurídica de tributo sui generis, nem tributo de natureza mista”. Em determinados casos são “simples impostos com destinação determinada e, noutros, verdadeiras taxas”.(19)

Posição idêntica é sustentada pelo jurista Ylves, para quem a parafiscalidade “... veio a ser plasmada, entre nós, como tributo, que, embora ontológica e teleologicamente unitário, pode ser classificado em função de sua hipótese de incidência, visto o seu aspecto material, não é menos exato subsumir os gêneros de impostos ou taxas. E com esta posição dicotômica, sofrer institucionalmente, por via legislativa, os tratamentos específicos e próprios que são reservados a tais espécies tributárias, rigidamente delineadas na Lei Maior”.(20)

Ives Gandra da Silva Martins e Luciano Amaro classificam os tributos inseridos no sistema constitucional tributário em impostos, taxas, contribuições, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Geraldo Ataliba utiliza o critério da materialidade do fato imponible, para classificar os tributos em duas categorias: a) tributo vinculado à atuação estatal (taxas e contribuições de melhoria); b) tributos não-vinculados à atuação estatal (impostos e contribuições especiais).

Embora bastante longa a lição de Geraldo Ataliba, a sua transcrição é fundamental para a compreensão de seu pensamento:

“Pode-se dizer que – da noção financeira de contribuição – é universal o assento no sentido de que se trata de tributo diferente do imposto e da taxa e que, por outro lado, de seus princípios informadores, fica sendo mais importante o que, afasta, de um lado, a capacidade contributiva (salvo a adoção da h.i. típica e exclusiva de imposto) e, doutro, a estrita remunerabilidade ou comutatividade, relativamente à atuação estatal (traço típico da taxa).

Outro traço essencial da figura financeira da contribuição, que parece ser encampado – pela universalidade de seu reconhecimento e pela sua importância, na configuração da entidade – está na circunstância de relacionar-se com uma especial despesa, ou especial vantagem referidas aos seus sujeitos passivos (contribuintes). Daí as designações doutrinárias *special assessment*, *contributo speciale*, *tributo speciale*, etc.

Em outras palavras, se o imposto é informado pelo princípio da capacidade contributiva e a taxa informada pelo princípio da remuneração, as contribuições serão informadas por princípio diverso. Melhor se compreende isto, quando se considera que é da própria noção de contribuição – tal como universalmente entendida – que os sujeitos passivos serão pessoas cuja situação jurídica tenha relação, direta ou indireta, com uma despesa especial, a elas respeitante, ou alguém que receba da ação estatal um reflexo que possa ser qualificado como *special*”.(21)

Por sua vez, Sacha Calmon Navarro Coelho formula uma proposta para classificação dos tributos: a) impostos gerais (não-finalísticos); b) impostos afetados a fins específicos (finalísticos), como o PIS, a COFINS, a CSL e a CSS, onde não há contraprestação individualizada e específica; c) impostos restituíveis; d) impostos de captação da mais-valia imobiliária, decorrente da realização da obra pública.(22)

4. A classificação das contribuições especiais

O art. 149 da Constituição da República atribui competência exclusiva à União para instituir contribuições especiais, salvo a instituição de contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A, CR/88, Município) e sistema previdenciário dos servidores públicos (art. 149, parágrafo 1º, Municípios e Estados). O texto constitucional as classifica em: a) contribuições sociais; b) contribuições de intervenção no domínio econômico; e, c) contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

A Constituição fez uma divisão teleológica ou finalística das contribuições especiais, atendendo a determinadas funções estatais ou públicas. Neste sentido, ressaltar Marco Aurélio Greco: “... Nesta

norma atributiva de competência para instituir a exação, tipifica-se uma validação finalística de modo que as leis instituidoras estarão em sintonia com a Constituição, e dentro do respectivo âmbito de competência, se atenderem às finalidades identificadas a partir das 'áreas de atuação' qualificadas pelo art. 149".(23)

As contribuições especiais foram previstas para atender a três finalidades: a) sociais em prol da previdência e da seguridade social – contribuições sociais (Ex: Contribuição Social sobre Folha de Salários – CSFS e Contribuição Social Sobre o Lucro - CSSL); b) as necessidades financeiras das entidades de classe, contribuições classistas ou corporativas (Ex: anuidade da OAB); e, c) para assegurar a intervenção do Estado no domínio econômico, contribuições interventivas ou de intervenção estatal (Ex: SESC, SENAC, SEBRAE).

A finalidade imediata das contribuições especiais é ser instrumento da atuação da União. Já a finalidade mediata é atender a um interesse da área ou grupo social, econômico ou profissional, dentro do espírito de solidariedade que norteia a República Federativa do Brasil (art. 3º, I, CR/88).(24) Os fins das contribuições especiais(25) são predeterminados pela Constituição da República, que os vincula a órgãos e finalidades. Por exemplo, para o custeio da atuação da União, no setor social, foi-lhe atribuída competência legislativa plena para a instituição e majoração de contribuições sociais para o custeio dessas atividades nobres.(26)

5. O destino da arrecadação é essencial à contribuição especial

A destinação legal do tributo é irrelevante para a qualificação da sua natureza jurídica (art. 4º, II, CTN). A destinação do tributo é regra jurídica de natureza administrativa. Efetuada a prestação tributária principal, a relação jurídica tributária se extingue. O propósito deste dispositivo (art. 4º, CTN) é proteger o sistema de competência e o regime federativo.(27) Isto porque determinada pessoa política poderia instituir tributo de competência de outro ente federativo sob outro nomen juris ou com destinação legal do produto da sua arrecadação diferente daquela dada pela pessoa competente.

Portanto, para os tributos a materialidade da hipótese de incidência encontra-se previamente determinada na Constituição. Todavia, a destinação do produto da arrecadação é indiferente (regra de direito administrativo e financeiro). Já para as contribuições especiais a destinação do produto da arrecadação é fundamental. Nesse sentido, Marco Aurélio Greco registra: "... Se a razão de ser da contribuição é existir uma finalidade e um determinado grupo, e a exigência de pagamento é feita em solidariedade ao grupo à luz da finalidade, o

destino da arrecadação dever ser a favor desse mesmo grupo, na busca da finalidade".(28)

A arrecadação deve ser vinculada ao grupo e à finalidade qualificada constitucionalmente, sob pena de a exação fiscal perder a característica de contribuição especial. Se não for destinada à finalidade pública previamente qualificada, a obrigação tributária será qualquer coisa menos contribuição. O vício na destinação gera inconstitucionalidade do dispositivo legal que instituiu a hipótese de incidência.

Se a Constituição da República cria tributos com finalidades previamente afetadas a certas despesas ou serviços, a destinação desta receita é fundamento de validade para o exercício legítimo da competência tributária federal. Isto porque a destinação fixada na Lei Maior define o conteúdo e a extensão da norma de competência federal. Ora, se inexistente o órgão, a despesa ou a pessoa que fundamentou o exercício daquela competência, o seu exercício será ilegítimo. Nessa linha, defende Misabel Abreu Machado Derzi: "... A destinação passou a fundar o exercício da competência da União. Sem afetar o tributo a despesas expressamente previstas na Constituição, falece competência à União para criar contribuições. (...) Assim, a destinação assume relevância não só tributária como constitucional e legitimadora do exercício da competência federal".(29)

Caso a arrecadação da contribuição especial não seja destinada a atingir os fins qualificados na Constituição, o sujeito passivo poderá opor-se à cobrança da contribuição especial. Qualquer desvio quanto ao destino das receitas auferidas pela arrecadação da contribuição possibilita a repetição de indébito tributário.

O art. 4º, II, CTN não encontra supedâneo na Constituição quando se trata de contribuição especial, pois o destino legal do produto da sua arrecadação é fundamental para a determinação de sua natureza específica, bem como para a sua classificação entre as espécies do gênero contribuição parafiscal. O constituinte criou um sistema bastante rígido e eficiente para controlar a destinação da receita decorrente da cobrança das contribuições especiais. O Tribunal de Contas da União realiza a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das instituições à que se destina a contribuição especial, sempre quanto à legalidade, legitimidade e economicidade da aplicação e administração destes recursos públicos (art. 70, § único, CR/88).

A lei orçamentária anual da União incluirá o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados. A Constituição da República vedou a utilização, sem autorização

legislativa específica, de recursos do orçamento da seguridade social para suprir necessidades ou suprir déficit de empresas, fundações e fundos (art. 167, VIII). As receitas auferidas em decorrência das contribuições sociais somente podem ser destinadas a uma finalidade: pagamento de benefícios do regime geral (art. 201, CR/88) de previdência social (art. 167, inc. XI, da CR/88).

6. Técnicas de validação das contribuições especiais (30)

6.1 Validação condicional

Quando a validação é condicional, a norma jurídica constitucional preocupa-se em prever determinadas situações como condição necessária e imprescindível para consubstanciar a incidência de determinado tributo. A Constituição da República condicionou a validade da exigência de impostos, taxas e contribuição de melhoria à ocorrência do fato, ou evento, legal e constitucionalmente qualificado pela norma constitucional.(31)

Assim, pode-se dizer que essas espécies tributárias (ICMS, IPI, IR, IPVA, IPTU, ITR, entre outras) assumiram a técnica de validação condicional à ocorrência do fato impositivo. Igualmente, são as contribuições sociais estatuídas no art. 195, I, a, b e c da CR/88. Por exemplo, se a empresa auferir lucro, sofrerá a incidência da contribuição social sobre o lucro – CSSL. A incidência desse tributo está condicionada a manifestação deste pressuposto material que revela capacidade contributiva para colaborar com o sistema da previdência social.(32)

6.2. Validação finalística

Quando a validação é finalística, a edição da norma jurídica pressupõe, necessariamente, o alcance de determinado resultado. A finalidade da norma é atingir algo plasmado na Constituição, é modificar a realidade concreta. A Constituição da República indica um objetivo ou uma finalidade a ser atingida, passando a ser este o parâmetro de validade da exigência. A diretriz fundamental da norma jurídica, nesse caso, é buscar um contexto inexistente, quando aquela é editada. Por exemplo, a União poderá instituir determinada contribuição especial para garantir a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional. A validação desta contribuição seria dada em função da finalidade buscada pela norma jurídica instituidora.(33) Serve como exemplo de validação finalística a instituição de novas contribuições sociais, cuja finalidade seja a manutenção ou expansão da seguridade social (art. 195, § 4º, CR/88).

O importante é que esses modelos (validação condicional e validação finalística) não se excluem. Eles atuam para integrar e atingir os objetivos propostos pelo sistema constitucional tributário republicano. Portanto, as contribuições especiais podem adotar a técnica de validação condicional ou finalística.

7. A competência para instituição de contribuições especiais

A ordem jurídico-tributária instaurada pela Constituição da República corresponde à ordem jurídica total ou nacional, a qual subordina as três ordens jurídicas parciais (União, Estados e Municípios). A ordem jurídica total (Constituição da República) é fundamento de validade material e formal de todas as competências tributárias. Nela estão previstas todas as espécies de competência tributárias atribuídas às pessoas políticas: exclusiva (IR), concorrente (ICMS) e comum (taxas e contribuições de melhoria), exemplificativamente.

Há determinadas matérias que a Constituição da República estabelece que devem ser disciplinadas por meio de lei complementar, a qual assumirá a condição de norma geral de direito tributário e vinculará todas as ordens jurídicas parciais. As normas gerais de direito tributário cumprem a função de integração e complementação da Constituição da República. Porém, como bem salienta Misabel Abreu Machado Derzi, as normas gerais de direito tributário "... não suprimem, nem reduzem ou substituem o exercício da competência legislativa tributária por cada pessoa política, que regulará o tributo de sua competência por meio da edição da lei própria, único ato normativo estatal, apto a instituí-lo, validamente, dentro do respectivo âmbito territorial de validade".(34)

A competência tributária compreende a competência legislativa plena, para estabelecer os contribuintes, base impositiva, fato impositivo, a época e a forma do pagamento, as isenções, reduções de base de cálculo, respeitando sempre os limites e diretrizes norteadas pela Constituição da República. A competência legislativa plena somente poderá ocorrer em relação a finalidades previstas constitucionalmente e relativamente às quais a própria Constituição tenha autorizado a criação de contribuições.

A competência legislativa para instituir contribuições especiais foi atribuída à União (art. 149, caput, CR/88), salvo aquelas contribuições instituídas pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistema de previdência e assistência social (art. 149, § único, CR/88) e a contribuição cobrada para o custeio de iluminação pública.

A União pode criar a contribuição especial (exercício de competência legislativa plena), mas poderá atribuir a função de arrecadá-la e

administrá-la a outra entidade que seja vinculada ao cumprimento daquela finalidade pública para a qual fora instituída a contribuição. É o caso das contribuições instituídas no interesse de categoria profissional, como a Ordem dos Advogados do Brasil – OAB, em que a dita anuidade é instituída pela União, mas é arrecadada e administrada por esta entidade profissional. Ou ainda: a contribuição social destinada ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e às Pequenas Empresas – SEBRAE é instituída pela União, porém, cobrada pelo INSS, o qual repassa àquela entidade.

No art. 195, da Constituição da República, são tipificadas determinadas bases de cálculo de contribuições sociais pagas pelo empregador: a) sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) sobre a receita ou faturamento; c) o lucro; d) sobre a receita dos concursos de prognósticos. Disto decorre duas consequências fundamentais: a) vincula aquela base impositiva à finalidade qualificada constitucionalmente, no sentido de que tal base impositiva somente poderá ser utilizada para a contribuição que visar a finalidade a qual está atrelada; b) determina que aquela contribuição somente poderá atingir a base constitucionalmente prevista (para atingir outras bases, não basta lei ordinária, dependendo de lei complementar (art. 195, § 4º). A União tem competência tributária plena para instituir contribuições sociais sobre essas bases impositivas, porém, deverá destiná-las ao sistema de seguridade social, sob pena de lhe faltar competência.

8. A solidariedade é o vetor axiológico das contribuições especiais

O imposto é exigido em função do poder de império do Estado. Ocorrido o fato impositivo descrito na hipótese de incidência (fenômeno da subsunção⁽³⁵⁾), o sujeito passivo fica obrigado a recolher à pessoa política competente o quantum debeat a título de imposto. A regra jurídica tributária terá que escolher para fato impositivo do tributo um fato lícito qualquer (não consistente em serviço estatal ou coisa estatal). Na classificação clássica corresponde a tributo não vinculado a atuação estatal.

A taxa pode ser imposta em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição (art. 145, II, CR/88). O valor pecuniário entregue ao Estado corresponde à contraprestação pelo benefício auferido diretamente. A taxa, na classificação clássica referida, é tributo vinculado à atuação estatal.

A contribuição de melhoria é fundada: a) na mais-valia da coisa privada (quase sempre imóvel), em virtude de seu valor ser acrescido

pelo serviço estatal; ou, b) no custo do serviço estatal que foi causa da referida mais-valia. Também é tributo vinculado à atuação estatal.

As contribuições especiais independem de uma atividade material da União. Essa modalidade de exação fiscal é fundada basicamente na solidariedade em relação aos demais integrantes de um grupo social ou econômico, pois o seu fim maior é promover o desenvolvimento econômico (contribuições de intervenção na atividade econômica), social (contribuições sociais) e a integração das categorias profissionais (contribuições em favor de categorias). Nesse sentido, aponta Marco Aurélio Greco, para o qual “existe claramente a idéia da integração a um grupo e do engajamento dos participantes na busca de determinados objetivos, finalidades ou implementação de certos valores...”.(36)

9. Princípios constitucionais que regem a Previdência Social

A seguridade social é marcada por princípios que estruturam e orientam toda a sua ação, para realizar os direitos fundamentais relativos à saúde, à previdência e à assistência social. A seguridade social é orientada pelos princípios da universalidade, distributividade e equidade. Todavia, nos sistemas de seguridade social especial previstos para os Estados, Distrito Federal e os Municípios, não se aplica a universalidade e a redistributividade.

O sistema de seguridade social projetou-se de forma universal, para abranger a assistência social (saúde e previdência), prestadas de forma indiscriminada a todos.

A Constituição da República determinou que a seguridade social pública básica fosse mantida por meio de contribuições sociais diretas e de transferências de recursos provenientes dos orçamentos das pessoas políticas (art. 195). As contribuições buscam o equilíbrio entre os fatores de trabalho e capital (faturamento, lucro). Determinadas atividades econômicas que utilizam intensivamente mão-de-obra podem ter diferenciadas as alíquotas ou bases de cálculo das contribuições sociais previstas no art. 195, I, da CR/88. A causa desse benefício fiscal seria o aumento proporcional das suas contribuições sociais, dada a considerável utilização de mão-de-obra.

Diferentes são aquelas atividades econômicas que utilizam, por sua natureza, baixa quantidade de mão-de-obra. Estas, por sua vez, podem ter as alíquotas ou bases de cálculo das contribuições sociais majoradas. Igual raciocínio é feito quanto às atividades econômicas: se a atividade econômica desenvolvida é bastante lucrativa, aplicam-se alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, para atender ao princípio da solidariedade, que é o vetor axiológico das contribuições especiais (§ 9º, art. 195, CR/88). A exemplo, a Lei nº 8.212/91, art.

23, § 1º, determinou que os bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, devem recolher a contribuição adicional de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a base de cálculo definida no caput do art. 23 (total das remunerações pagas ou creditadas).

Os órgãos da seguridade social devem ser regidos por uma administração autônoma, democrática e descentralizada. Há também autonomia arrecadatória, orçamentário-financeira e administrativa dos órgãos de seguridade social.

10. Contribuições no interesse de categorias profissionais ou econômicas e a pertinência ao grupo

Efetivamente, ser parte do grupo é requisito para a escolha dos contribuintes das contribuições no interesse de categorias profissionais ou econômicas. Nesse sentido, a posição de Marco Aurélio Greco: "... na medida em que a contribuição volta-se ao grupo, só tem sentido que alcance alguém que dele faça parte. Sendo essencial, disto decorre que a participação deve ser efetiva e não ficta". (37)

Se o sujeito passivo não participa efetivamente da referida categoria econômica ou profissional, não há fundamento lógico para exigir tal contribuição de quem não faça parte da respectiva categoria profissional ou grupo econômico.(38) Imagine que absurdo seria constranger os médicos a contribuir para a manutenção da Ordem dos Advogados do Brasil – OAB, quando aqueles não integram esta categoria profissional. Ou ainda: a exigência da contribuição para o SEBRAE somente poderia ser vinculada à sua própria categoria profissional ou econômica (micro e pequenas empresas), nunca poderia ser cobrada de outra categoria. Igualmente, pensa Hugo de Brito Machado: "Em se tratando de contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, é razoável entender-se que o contribuinte deva ser a pessoa física ou jurídica integrante da categoria profissional ou econômica. Pessoa que não integra qualquer uma dessas categorias não deve ser compelida a contribuir no interesse da mesma".(39)

Com base nestes parâmetros constitucionais, diversos contribuintes têm obtido na Justiça a exoneração de contribuições especiais, como o SESC e SENAC, como se depreende do seguinte julgado: "Tributário

- Empresa Prestadora de Serviço de Segurança e Proteção Bancária - Contribuições ao SESC e SENAC – Decreto-Lei nº 9.853, de 13.9.46 e Decreto nº 8.621, de 10.1.46.

I – As empresas prestadoras de serviço de segurança não estão obrigadas a contribuir para o SESC e o SENAC. Essas contribuições só são exigíveis das sociedades comerciais. A apelada é prestadora de serviços”.

As contribuições destinadas ao SESC e SENAC devem ser exigidas das empresas comerciais, uma vez que as contribuições delas exigidas serão destinadas ao atendimento e aperfeiçoamento de uma categoria profissional que lhe presta serviços: os comerciários. O contribuinte auferir um benefício indireto. Quanto às contribuições destinadas à seguridade social, o requisito do grupo é prejudicado, pois a própria Constituição prevê universalidade da cobertura (todos integram o grupo) e a contribuição por toda a sociedade (todos participam).

11. Identificação do grupo profissional ou econômico

O elemento essencial da contribuição no interesse de categoria profissional ou econômica é identificar a existência de um grupo profissional ou econômico em relação ao qual a finalidade constitucional autorizadora da instituição da contribuição se relaciona. Se não há um grupo profissional ou econômico ao qual a finalidade se refira, falta um elemento do modelo constitucional das contribuições. Isso não se verifica no caso das contribuições sociais, pois são regidas pelo princípio da universalidade da cobertura e atendimento.

12. A participação do sujeito passivo no grupo profissional ou econômico

O sujeito passivo deve participar efetivamente de uma categoria profissional ou grupo econômico para o qual a contribuição especial é destinada. A contribuição é paga porque o contribuinte é parte de algum grupo, de alguma classe ou de alguma categoria identificada a partir de certa finalidade qualificada constitucionalmente. (40)

13. A alteração da finalidade da contribuição especial implica a criação de nova exação fiscal

A finalidade da contribuição especial é qualificada constitucionalmente. Trata-se de um limite ao Poder Legislativo que visa instituí-la. Deste modo, se a finalidade da contribuição especial for alterada, o fundamento constitucional de sua validade poderá não se prestar para o seu amparo. Nesse sentido, sustenta Marco Aurélio Greco: “... alterada a finalidade da exigência, altera-se a própria

exigência e, por isso, ou ela deixa de ter fundamento constitucional, ou só poderá subsistir como nova contribuição se a nova finalidade for admitida constitucionalmente e, mesmo assim, com as restrições que eventualmente sejam aplicáveis a esta nova figura por força da Constituição".(41)

Considerações finais

A União é a Pessoa Política da Federação competente para instituir as contribuições especiais, salvo quando os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituírem contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social. Além dessa exceção, existe a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública que deve ser instituído pelos Municípios.

As contribuições especiais foram inseridas no art. 149 da Constituição da República. O texto constitucional tratou de classificá-las em contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

A Lei Fundamental submeteu as contribuições especiais ao regime jurídico-tributário, sujeitando-as ao princípio da legalidade, da anterioridade (quando for contribuição social será mitigada), da não-retroatividade e das normas gerais de direito tributário (art. 146, III, da CR/88). Quanto à natureza jurídica das contribuições especiais, o Supremo Tribunal Federal dirimiu toda a controvérsia ao decidir pela natureza tributária das contribuições especiais.

O destino da arrecadação das contribuições especiais é fundamental para o exercício da competência tributária da União. Se a receita tributária originada não for destinada à finalidade que lhe deu causa, falece competência à União para cobrá-la, podendo o contribuinte promover a repetição de indébito da contribuição adimplida. A destinação da receita decorrente da cobrança da contribuição especial insere-se no estatuto de garantias do contribuinte.

A solidariedade é o vetor axiológico das contribuições. Contribui-se para patrocinar a ação do Estado na Previdência Social (contribuições sociais), para promover o desenvolvimento econômico (contribuições de intervenção no domínio econômico) e para viabilizar a organização e estruturação das categorias profissionais e econômicas (contribuições de interesse de categorias econômicas ou profissionais).

Referências bibliográficas

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 5. ed., São Paulo: Malheiros, 1992.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário brasileiro. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do Direito Tributário. 3. ed., São Paulo: Lejus, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 5. ed., São Paulo: Saraiva, 1991.

COELHO, Sacha Calmon Navarro Coelho. Teoria geral do tributo e da exoneração tributária. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

_____. Proposta para uma nova classificação dos tributos a partir de um estudo sobre a instituição de contribuição previdenciária pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. In ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). Contribuições Previdenciárias: questões atuais. São Paulo: Dialética, 1996.

GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (uma figura sui generis). São Paulo: Dialética, 2000.

GUIMARÃES, Ylves J. de Miranda. A situação atual da parafiscalidade no Direito Tributário. São Paulo: Editor José Bushatsky, 1977.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 8. ed., São Paulo: Malheiros, 1993.

SOUZA, Rubens Gomes. Compêndio de legislação tributária. São Paulo: IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1995.

NOTAS DE RODAPÉ

1. No Brasil, o Estado intervencionista atuava em todos os setores da economia: telecomunicações, energia elétrica, por exemplo. Todavia, na era FHC o Estado acabou retirando-se dessas atividades econômicas.
2. Registra o jurista Ylves J. de Miranda Guimarães que "... Parece-nos não haver dúvidas que tais contribuições foram agasalhadas constitucionalmente, como fruto ou reflexo do fenômeno que os financistas registraram e denominaram como parafiscalidade, que se extrapola das finanças clássicas, por não dizer respeito imediatamente aos fins gerais do Estado liberal, mas sim direta e mediamente a finalidade econômicas e sociais, objetivando alcançar o máximo benefício para a coletividade". GUIMARÃES, Ylves J. de Miranda. A situação atual da parafiscalidade no Direito Tributário. São Paulo: Editor José Bushatsky, 1977, p. 56.
3. Idem, p. 57.
4. Para Ylves J. de Miranda Guimarães, a expressão parafiscalidade surgiu com o inventário do jurista Schuman, publicado em 1946. Esse jurista destacava a parafiscalidade como arrecadações reservadas a

encargos de natureza social e econômica, não incluídos na lei orçamentária e arrecadadas por autarquias que visam o interesse público. Idem, p. 26.

5. GUIMARÃES, Ylves J. de Miranda. Op. cit. p. 36.

6. Para Alfredo Augusto Becker "... Os tributos ditos parafiscais são instituídos, não para obtenção de receita, mas para regular ou modificar a distribuição da riqueza nacional, para equilibrar os níveis de preços de utilidades ou de salários, e para outras finalidades econômicas ou sociais". BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do Direito Tributário. 3. ed., São Paulo: Lejus, 1998, p. 325.

7. BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário brasileiro. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 614.

8. Idem, p. 616.

9. BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 5.

10. Idem, p. 60.

11. "Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária".

12. É pacífico na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que, para a instituição das contribuições sociais previstas no art. 195, I, II e III, da CR/88, é suficiente a edição de lei ordinária federal.

13. GUIMARÃES, Ylves J. de Miranda. Op. cit., p. 82.

14. Nesse sentido, Aliomar Baleeiro, Roque Antonio Carraza, Geraldo Ataliba, Sacha Calmon Navarro Coelho, entre outros.

15. GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000, p. 80-1.

16. Idem, p. 155.

17. BALEEIRO, Aliomar. Op. Cit., p. 588.

18. BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., p. 381.

19. Idem, p. 385.

20. GUIMARÃES, Ylves J. de Miranda. Op. cit., p. 134.

21. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 5. ed., São Paulo: Malheiros, 1992, p. 171.

22. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Proposta para uma nova classificação dos tributos a partir de um estudo sobre a instituição de contribuição previdenciária pelos Estados, Distrito Federal e

- Municípios. In ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). Contribuições previdenciárias: questões atuais. São Paulo: Dialética, 1996, p. 333.
23. GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 135.
24. GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 136.
25. A Constituição da República vinculou a receita proveniente da cobrança da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública ao pagamento exclusivo desta despesa pública (art. 149-A). Assim, o recurso financeiro advindo desta contribuição é vinculado àquela finalidade constitucional, sob pena de inconstitucionalidade.
26. A Constituição da República estabelece em seu art. 195: "Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:
a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
b) a receita ou faturamento;
c) o lucro;
II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;
III – sobre a receita de concursos de prognósticos;
IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar".
27. Sustenta Aliomar Baleeiro que "Não poderia ter efetividade, nem sobrevivência, o sistema nacional instituído pela Constituição com evidentes e confessados propósitos políticos, como a implantação do regime federativo, se fosse lícito ao legislador ordinário iludi-lo, pela troca dos nomes de cada tributo para invasão do campo tributário reservado a competência diversa". BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 64.
28. GRECO, Marco. Op. cit., p. 240.
29. DERZI, Misabel Abreu Machado. Op. cit., p. 598.
30. Estes critérios são apresentados por Marco Aurélio Graco, na obra já citada.
31. Nesse sentido, sustenta o jurista Marco Aurélio Greco: "... em tais dispositivos, a Constituição autoriza a criação de determinado tributo ´porque´ ocorreu determinado fato ou foi exercida certa atividade. Estes dispositivos indicam, de certo modo, a própria materialidade dos fatos geradores da cada uma das respectivas espécies. Nestas previsões constitucionais, o referencial básico de atribuição da competência é a existência de uma daquelas materialidades. Em outras palavras, a Constituição, nestes dispositivos, adotou a descrição de fatos geradores (materialidades das hipóteses de

incidência) para atribuir competência tributária.” GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 132.

32. GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 118.

33. GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 119.

34. DERZI, Misabel Abreu Machado. Op. cit., p. 77.

35. Para Geraldo Ataliba, subsunção “é o fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei. Diz-se que um fato se subsume à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente á descrição que dele faz a lei”. ATALIBA, Geraldo. Op. cit., p. 63.

36. GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 238.

37. GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 242.

38. GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., 242.

39. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 8. ed., São Paulo: Malheiros, 1993, p. 317.

40. Idem, p. 83-4;

41. GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 150.

REVISTA DE DOUTRINA DA 4ª REGIÃO

PUBLICAÇÃO DA ESCOLA DA MAGISTRATURA DO TRF DA 4ª REGIÃO

- EMAGIS